

## LIMITACIONES A LA PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

### LIMITATIONS TO THE PRESUMPTION OF LEGALITY OF ADMINISTRATIVE ACTS IN TAX MATTERS

Patricio Casas Farías\*

**RESUMEN:** El presente trabajo tiene por objeto desmitificar el carácter de presunción en sentido estricto que se suele atribuir a la presunción de legalidad del acto administrativo contenida en el artículo 3° de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos, para sostener que en realidad, la misma constituye un principio y no una presunción. A partir de tal afirmación, es posible sostener que la “presunción de legalidad” no puede ser extendida a una presunción de veracidad del contenido del acto, aun cuando el mismo haya sido emitido correctamente desde la perspectiva formal. Asimismo, se propone descartar que dicha idea de “presunción” permita atribuir veracidad por sí misma al contenido del acto y menos, que ella genere un efecto sobre la carga de la prueba en desmedro de los contribuyentes.

Palabras claves: presunción de legalidad, principios legales, acto administrativo, carga de la prueba.

*ABSTRACT: The purpose of this work is to demystify the strict presumption nature that is often attributed to the presumption of legality of administrative acts contained in Article 3 of the Law of Administrative Procedure, to argue that, in reality, it constitutes a principle and not a presumption. Based on this assertion, it is possible to argue that the 'presumption of legality' cannot be extended to a presumption of the truthfulness of the act's content, even when it has been properly issued from a formal perspective. Furthermore, it is proposed to reject the notion that this idea of 'presumption' allows truthfulness to be attributed to the content of the act by itself, let alone that it generates an effect on the burden of proof to the detriment of taxpayers.*

*Key words: presumption of legality, legal principles, administrative act, burden of proof.*

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 3 de la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, dispone en su inciso séptimo que los “actos administrativos gozan de una presunción de

---

\*Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Doctorando en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Profesor del Magíster en Derecho Tributario de la UDEC y del Magíster en Litigación y Fiscalización Tributaria de la UAI. Director de Solución de Controversias Tributarias en Fischer y Cía. Correo: pccasasf@ug.uchile.cl. El presente artículo tiene su origen en la presentación realizada en el Seminario de Actualidad de la Universidad de Concepción, sede Santiago, realizada el 7 de diciembre de 2023. Agradezco los aportes para la investigación del profesor Gonzalo Vergara y los comentarios en la preparación de la presentación que dio origen a este trabajo de los profesores Elena Amaya y Alejandro Abuyeres. Recibido el 20 de octubre de 2024, aceptado el 27 de noviembre de 2024.

legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediere una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional”.

Sin embargo, a pesar del tenor expreso de la ley antes transcrita, un problema habitual de interpretación jurídica dice relación con el alcance de la presunción de legalidad de dicho acto, a fin de determinar si la misma, constituye una verdadera regla de presunción, o bien, se trata de una condición necesaria para que tales actos administrativos puedan ser ejecutados, mientras no sean declarados nulos, sean invalidados, dejados sin efecto o revocados.

Esta problemática no es ajena a las discusiones generadas en materias de litigación tributaria en Chile, especialmente, respecto de aquellos actos administrativos –terminales o no– que pueden ser objeto de un reclamo tributario, ya sea a través del procedimiento general de reclamo regulado en los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, o bien, respecto de otros procedimientos especiales regulados en el mismo cuerpo normativo como pudiera ser los descargos presentadas contra un acto de denuncia en el procedimiento general de sanciones o bien a través de reclamos presentados por vulneraciones de derechos.

En particular, alguna jurisprudencia<sup>1</sup> ha planteado que la presunción de legalidad se extiende no sólo respecto de la ejecutoriedad del acto administrativo, sino también de su contenido, obligando al reclamante a acreditar la arbitrariedad del acto que denuncia, bajo sanción de tener dicho acto por válido, sin distinguir cuál es la hipótesis de fondo en virtud del cual dicho acto es impugnado.

Bajo esta premisa de los alcances de la presunción de legalidad, el tribunal, bien podría argumentar que es irrelevante si el fondo de la discusión dice relación, por ejemplo, con una imputación de malicia por parte del Servicio respecto a la declaración de impuestos presentada por el contribuyente en la hipótesis del inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, por cuanto, de no rendir prueba el reclamante para desvirtuar la arbitrariedad del acto, bastaría considerar el carácter de “presunción” asignado por la Ley N° 19.880 para confirmar el contenido del mismo, sin tener que analizar el fondo ni la imputación que subyace el acto administrativo impugnado.

De esta presunción de legalidad, extendida a una presunción de veracidad del contenido del acto, se desprende una evidente alteración de las reglas referentes a la carga de la prueba en el juicio, toda vez que la ausencia de prueba por parte del reclamante, siempre implicaría la confirmación del acto reclamado, sin importar cuál sea la imputación del caso, obligando

---

<sup>1</sup> Véase, por ejemplo, *Inversiones Costa Verde y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos Dirección de Grandes Contribuyentes* (2023). En el mismo sentido, múltiples sentencias del mismo TTA.

siempre al contribuyente a probar, a pesar de lo dispuesto en el artículo 132 inciso 4° del Código Tributario.

En principio –incluso si asumiéramos que la presunción de legalidad del acto administrativo en los términos ya planteados– es una presunción en un sentido estricto, no sería particularmente complejo desvirtuar el argumento planteado por ciertas sentencias emitidas por los tribunales tributarios y aduaneros, si se atiende a que dicho argumento parte de una premisa errada. Si bien es cierto que bajo una estructura de presunción, si el obligado a desvirtuarla no rinde prueba, sufre la consecuencia probatoria de la misma, no es menos cierto que ésta, presupone que el hecho base o hecho conocido que sirve para presumir el hecho desconocido en la regla de presunción, necesariamente debe tenerse por probado.

En el caso particular de las sentencias comentadas, no existe cuestionamiento respecto a los hechos bases que dan lugar a la presunción, dándose por ciertas las alegaciones del Fisco sin mayor análisis, lo que veremos, puede generar una serie de problemas al momento de enfrentar la solución de la controversia.

El presente artículo, sigue a la doctrina mayoritaria respecto al alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo, tanto desde un punto de vista funcional como histórico, en tanto la misma no presupone una presunción de veracidad del contenido del acto ni una alteración de las reglas de carga de prueba, sino simplemente, se sostiene que la presunción de legalidad asignada por el legislador en el artículo 3° de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos, permite la posibilidad de ejecutar el acto, aun cuando el mismo se encuentre en un proceso de impugnación judicial.

Esto permite explicar la existencia de normas que suspenden los efectos del acto administrativo tributario bajo determinadas hipótesis de carácter excepcional, como por ejemplo, la existencia del artículo 24 del Código Tributario respecto a la imposibilidad de emitir el giro asociado a una liquidación de impuestos mientras no hayan transcurrido los 90 días hábiles para el reclamo, hasta la emisión de la sentencia de primera instancia si se ha reclamado, o bien, lo dispuesto en el artículo 147 inciso 5° del Código Tributario, a propósito de la suspensión de cobro del giro una vez concluida la tramitación ante el tribunal tributario y aduanero.

En el primer caso, el hecho de que la liquidación pueda ser impugnada, no impide que la misma produzca sus efectos desde un inicio, en tanto permite la emisión del giro para su cobro una vez transcurrido los plazos establecidos en el artículo 24 en relación al artículo 124 del Código Tributario, cuestión que ratifica, a partir de la existencia de una norma especial como la ya señalada que la regla general, es la ejecutoriedad inmediata del acto.

El caso de la suspensión del cobro, una vez concluida la primera instancia ante el tribunal tributario y aduanero, también es una muestra de que el acto administrativo puede ser en principio ejecutado, a falta de una norma que limite su ejecución. Si bien, podría sostenerse

que en un ejemplo similar al anterior, habría que preguntarse: ¿por qué en un juicio tributario es necesario suspender el cobro de un giro, en el contexto de una apelación de sentencia definitiva que ha sido otorgada en ambos efectos, incluido por tanto también el efecto suspensivo?, o bien, ¿por qué determinados giros, como los asociados a impuestos de retención o recargo, en ninguna hipótesis pueden ser objeto de suspensión de cobro aun cuando se haya otorgado el recurso de apelación, desde una perspectiva procesal, en ambos sentidos?

En este caso, al disponer el legislador una norma específica como aquella contenida en el artículo 147 del Código Tributario, por aplicación del principio de especialidad dejan de aplicarse los artículos 193 y siguientes del Código de Procedimiento Civil como regla supletoria.

En la misma línea de lo ya señalado, existen varios otros tipos de actos administrativos tributarios cuya presunción de legalidad permite su ejecución una vez cumplidos los requisitos formales para su emisión, sin necesidad de que los mismos se encuentren firmes y/o ejecutoriados.

Esto no implica, como veremos, que la *presunción de legalidad* sea en sentido estricto una presunción, ni que de ella se derive alguna alteración sobre las reglas generales de la carga de la prueba como erradamente se ha sostenido en alguna jurisprudencia.

## 2. PROPUESTA DE CLASIFICACIÓN DE LAS “PRESUNCIONES”

La comunidad jurídica da cuenta de distintas utilidades del vocablo “presunción”, ya sea en materia legislativa, dogmática y teórica, sin reparar necesariamente si se trata o no de una presunción en los términos del artículo 47 del Código Civil o desde la perspectiva de la argumentación jurídica. En este contexto, surgen conceptos tales como “presunciones legales o judiciales”, “presunción de inocencia”, “presunción de buena fe”, “presunción de legalidad del acto administrativo”, “presunción de renta” entre otros usos.

Uno de los problemas y errores habituales asociados al uso de estas expresiones, además de no constituir en todos los casos, presunciones propiamente tales, dicen relación con la conclusión apresurada de que las mismas generan el efecto de invertir la carga de la prueba. Es decir, aquel que se favorece de la “presunción” no requeriría de actividad probatoria o lo haría en una dimensión mucho menor que aquél al que no le favorece.

Una alternativa para resolver adecuadamente qué es cada expresión y cuáles son los alcances derivados de ella, puede ser adoptar la clasificación conceptual propuesta por la profesora Flavia Carbonell<sup>2</sup> en virtud de la cual es posible distinguir y clasificar los usos más comunes del vocablo presunción en el ámbito legislativo y dogmático en tres tipos: (i) Reglas

---

<sup>2</sup> CARBONELL (2021).

de presunción; (ii) Inferencias probatorias epistémicas o presunciones judiciales y; (iii) Principios.

## 2.1. Reglas de presunción

En cuanto a las reglas de presunción, estas corresponden a una regla prescriptiva que obliga al juez a aceptar el resultado probatorio de concurrir ciertos supuestos. Conforme al artículo 47 del Código Civil “se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”.

Sin perjuicio de esta definición, el uso común del vocablo presunción, refiere a una conjetura sobre un hecho o un estado de cosas a partir de ciertos indicios o señales.

Normalmente, una presunción contiene los siguientes elementos:

- a) Una afirmación base, un hecho conocido o indicio.
- b) Una afirmación presumida, hecho desconocido o hecho presunto.
- c) Un nexo o enlace, que corresponde a la norma jurídica que vincula ambas afirmaciones.

Esta presunciones a su vez, conforme a la distinción propuesta por la misma norma, corresponden a presunciones simplemente legales si los antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley y admiten prueba en contrario para ser desvirtuadas, mientras que si la ley expresamente rechaza dicha prueba, estaremos en presencia de una presunción de derecho.

De lo anterior se desprende que las presunciones de derecho requieren la existencia de una norma expresa para existir dentro del ordenamiento, como por ejemplo, en materia tributaria, la dispuesta en el numeral iii) del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, a propósito del valor mínimo del beneficio asignado a los socios en el uso o goce a cualquier título de ciertos bienes sociales como inmuebles y automóviles.<sup>3</sup>

Por su parte, el caso de las presunciones simplemente legales, como ya se ha señalado, son aquellas que permiten prueba en contrario para desvirtuar los hechos presumidos por la ley. Para el caso tributario, un buen ejemplo podría la presunción contenida en el artículo 70

---

<sup>3</sup> En la parte pertinente indica “Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, *station wagons* y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente”.

de la Ley de Impuesto a la Renta, a propósito de la justificación de inversiones que indica que “se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas”. En una segunda presunción, contenida en la misma norma, se indica: “Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría según el N° 3° del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2° del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente”.

Luego, si el contribuyente respecto al cual se pretende aplicar la presunción, no logra desvirtuarla aportando prueba que justifique el origen y/o disponibilidad de los fondos con los cuales se ha efectuado la inversión fiscalizada, se presumirá que se trata de rentas no tributadas, aplicándose la respectiva tributación según corresponda a la actividad principal del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, y aun cuando la misma ley establezca una estructura de presunción para asignar una consecuencia tributaria a la falta de prueba que la desvirtúe, resulta indispensable que el hecho base respecto al cual se pretende aplicar la presunción se encuentre probado, esto es, para el caso de la norma, la inversión o desembolso respecto al cual no se han acreditado los fondos respectivos.

En este sentido, resulta de suma importancia –a mi juicio– tener en consideración que no es posible aplicar la consecuencia jurídica prevista por la norma, si no existen antecedentes que permitan sostener la existencia del hecho base (inversión en la mayoría de los casos) respecto al cual se quiere aplicar el impuesto. De esta manera, si no se ha acreditado la existencia de la inversión, difícilmente podrá aplicarse la presunción de que la misma se ha efectuado con utilidades no tributadas.

En este sentido, la norma no debiera permitir que la posición fiscal se sustente en nada más que la presunción, sin hacerse cargo de acreditar la inversión que se imputa al contribuyente. Es decir, no es lo mismo aplicar la norma al exigir que se acrediten los fondos con que se ha realizado la compra de un inmueble si existe la escritura pública y la inscripción en el Conservador de Bienes Raíces a que no existan tales antecedentes. Lo mismo ocurriría con la compra de divisas, inversiones en instrumentos financieros, entre otros casos de habitual fiscalización.

Lo anterior, lleva la problemática de definir sobre quién recae la carga de acreditar el hecho base respecto al cual se aplica la presunción, es decir, de acreditar que la inversión es efectiva.

Si bien, en la gran mayoría de los casos, la defensa del contribuyente no recae sobre la inexistencia de la inversión, sino del origen que la misma fue financiada, lo cierto es que no se debería desatender el hecho de que es el Servicio quien debiera aportar al menos

antecedentes que den cuenta razonablemente de la existencia de dicha inversión, sin que sea suficiente alegar la existencia de la misma basada en aseveraciones como “de acuerdo a información que obra en poder del Servicio” o asumir que la información aportada por terceros es cierta, simplemente por el hecho de que conste en una declaración jurada, como suele ocurrir en la práctica, especialmente en los actos terminales emitidos de forma centralizada como lo son ciertas liquidaciones y resoluciones denegatorias.

Esto, puesto que es perfectamente posible –y ocurre en algunos casos– que el agente informante incurra en errores en la presentación de la información al asociar una inversión o compra que no ha sido realizada por el contribuyente. De esto, se desprende que asumir siempre como cierta la información aportada por un tercero, desvirtúa las reglas de distribución de carga de la prueba, lo que podría derivar en que en muchos de estos casos el contribuyente se vea obligado a la prueba de hechos negativos (como el probar que no realizó la inversión que se le imputa).

Conforme a lo señalado, si bien el uso de reglas que constituyen efectivamente presunciones simplemente legales, permite la asignación de las consecuencias jurídicas previstas en la ley, (como la presunción de la renta) lo cierto es que ello sólo debería ocurrir en la medida en que se tuviera por cierto el hecho base que da lugar a la presunción, en el entendido de que la norma por sí misma no asiste de “presunción de veracidad” al hecho conocido, debiendo ser probado conforme a las reglas generales.

Luego, la asignación de una consecuencia distinta supondría alterar las reglas de carga de la prueba en el contexto del artículo 132 inciso 4º del Código Tributario o bien, en sede administrativa, generar una potencial infracción a las obligaciones de motivación del acto administrativo, al no encontrarse justificada la pretensión fiscal por no haberse acreditado la inversión sobre la cual se contiene la diferencia impositiva supuestamente adeudada por el contribuyente.

Lo anterior, encuentra su justificación en el hecho de que la regla de presunción, es un regla de carácter prescriptiva que obliga al juez a aceptar un resultado probatorio en la medida en que concurren ciertos supuestos o condiciones, siendo indiferente si el juez tiene razones para creer en éste<sup>4</sup>. Se trataría entonces, de normas que imponen el deber de aceptar una

---

<sup>4</sup> CARBONELL (2021) p. 375. En este punto, la profesora Carbonell, citando a Daniel González Lagier, señala que existirían en algunos casos, razones de carácter epistémicas para aceptar el resultado probatorio, mientras que, en otros, dicho resultado sería aceptado por razones de carácter práctico como la protección de algún bien jurídico protegido. Este cuestionamiento sobre las razones de la aceptación resulta más bien propio de un sistema de sana crítica, puesto que, en uno regido por las reglas de la prueba legal tasada, el juez no cuestiona las razones para dar por probado un hecho, sino que simplemente se limita a aceptar la consecuencia probatoria si se dan los supuestos para dar los hechos por probados.

proposición siempre que otra proposición se encuentre debidamente probada<sup>5</sup>. Esta última proposición corresponde precisamente al hecho base o conocido del cual se desprende el hecho desconocido, reforzando en este sentido lo dicho en torno a que, necesariamente, el hecho base (para el caso del ejemplo, la inversión según se dijo) se encuentre probado<sup>6</sup>.

## 2.2. Inferencias probatorias epistémicas (presunciones judiciales)

Por su parte, las presunciones judiciales, no constituyen una presunción propiamente tal ni tampoco un medio prueba. Se trata un tipo de inferencia probatoria epistémica, puesto que la labor del juez es conectar la información disponible (pruebas) con el enunciado sobre los hechos o hipótesis fáctica propuesta por las partes<sup>7</sup>.

Luego, la conexión entre los hechos desconocidos y hechos conocidos se realiza asumiendo una generalización empírica que sea sólida en opinión del juez, por ejemplo, una máxima de la experiencia o un conocimiento científicamente afianzado.

En el caso de un sistema de prueba legal tasada, las reglas para la asignación de la gravedad, precisión y concordancia de determinadas pruebas viene dada por la ley, lo que bien sabemos, no ocurre en un sistema de sana crítica –como el tributario– en donde la generalización que conecta los hechos se constituye como un límite y no como una regla de valoración. Es decir, el juez es libre de valorar la prueba como estime pertinente en la medida en que no infrinja los límites del sistema de valoración racional de la prueba, esto es, las reglas de la lógica, los conocimientos científicamente afianzados y las máximas de la experiencia.

En este sentido, las inferencias probatorias epistémicas (o presunciones judiciales) no constituyen presunciones en un sentido estricto, no obstante podrían asemejarse en su estructura al generar un conocimiento nuevo a partir de un hecho conocido. En cualquier caso, estas inferencias probatorias no son una presunción y tampoco un medio de prueba, no obstante lo indicado en el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil.

## 2.3. Principios

En cuanto a los principios, también denominadas presunciones incondicionales, categóricas o aparentes o normas “presunción principio”. Este tipo de presunciones establecen deberes o mandatos incondicionales no sometidos a condición alguna para que puedan operar.

---

<sup>5</sup> MENDONCA (1998) pp. 83-98.

<sup>6</sup> Esta obligación de probar el hecho base, a juicio de la profesora Carbonell, sería uno de los elementos que permitirían morigerar las críticas respecto a que la aplicación de reglas de presunción nada tienen que ver con la verdad de los hechos.

<sup>7</sup> GONZÁLEZ LAGIER (2007).



Es decir, no debe probarse nada para “presumir” un estado de las cosas, sino que es el propio legislador el que prescribe que debe darse por probado un estado de las cosas, como por ejemplo, la presunción de inocencia establecida en el artículo 4 del Código Procesal Penal, la presunción de buena fe del actuar del contribuyente establecida en el artículo 8 bis N°19 del Código Tributario o, precisamente para los efectos de este trabajo, la presunción de legalidad establecida en el artículo 3 de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos.

Un análisis de estas normas, nos lleva rápidamente a concluir que estos principios no tienen una estructura condicional, de manera que no existe un hecho base que deba ser probado como en el caso de las presunciones.

Esto implica que en aquellos casos en que se pretenda restringir o invertir el alcance de un principio, quien lo alega, estará obligado desde el punto de vista probatorio a desvirtuar el *estado normal de las cosas*.

Es decir, por ejemplo, quien alegue en contra de la presunción de buena fe, en tanto principio según se ha dicho, ya sea para aplicar una norma general o especial antielusiva o bien, extender el plazo de prescripción de la acción de fiscalización de 3 a 6 años en los términos del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, deberá realizar una actividad probatoria suficiente que permita acreditar porqué, en ese caso particular se ha desvirtuado el estado normal de las cosas, que corresponde precisamente a la idea de que en general el contribuyente actúa de buena fe.

Lo mismo ocurre respecto a la presunción de inocencia. Tanto para el caso de la presunción de buena fe como para la presunción de inocencia, no se requiere realizar ningún tipo de acción o acreditación de un hecho base, sino que es la misma ley quien asigna el efecto de establecer que las mismas constituyen la forma en que habitualmente ocurren las cosas. De ello se desprende que un sujeto no necesita hacer nada para que se presuma inocente hasta que se acredite su culpabilidad, o para que se presuma que obra de buena fe (tributariamente o no) hasta que se prueba la mala fe que se imputa.

Este análisis subyace, por ejemplo, en las decisiones adoptadas por los tribunales tributarios y aduaneros en dos casos que pretendo comentar brevemente a continuación.

### ***2.3.1. Garetto Vives y otros con SII Región Metropolitana Santiago Centro***

El primero de ellos corresponde a la sentencia Rol 242-2022 de fecha 9 de marzo de 2023 dictada por la Undécima Sala de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó la sentencia del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana proveniente de los autos caratulados *Garetto Vives y Otros con SII, Región Metropolitana Santiago Centro*, RUC 17-9-0000009-K de fecha 14 de septiembre de 2022, en virtud de la cual se acogió el reclamo presentado por el contribuyente.

Si bien el caso es particularmente interesante por muchos aspectos, para el caso del presente artículo hay que destacar que la pretensión fiscal era justificar la aplicación de la norma especial antielusiva del artículo 63 de la Ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones en el contexto de una reorganización empresarial familiar, argumentando fundamentalmente que la carga de la prueba recaía exclusivamente sobre el contribuyente en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

En base a esta posición, el Servicio de Impuestos Internos desarrolló una actividad probatoria que a juicio del TTA y la corte de apelaciones fue insuficiente.

En el caso particular, para confirmar la decisión del Tribunal Tributario y Aduanero la Corte dispuso:

“Quinto: Que, por su parte, esta Corte comparte los criterios del juez de fondo, en el sentido que aunque no sean aplicables en la especie las normas antielusivas generales, por haber una norma antielusiva especial aplicable, y por no haber estado vigente a la fecha de los hechos, los principios inspiradores de dicha norma son principios generales relevantes en materia tributaria aplicables a todas las obligaciones tributarias, **siendo el más importante el principio de la buena fe, el cual no sólo infunde en especial al Derecho Tributario, sino a todo nuestro ordenamiento jurídico**” (...) No vislumbrándose en la especie que los reclamantes hayan carecido de esta buen fe al momento de celebrarse los actos y contratos impugnados por el Servicio de Impuestos Internos, actos celebrados en uso del principio de autonomía de la voluntad (...)”

Agrega luego:

“Sexto: Que a su turno, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, corresponde efectivamente al contribuyente probar la veracidad de sus declaraciones en cuanto a materia tributaria, pero el artículo 63 de la Ley 16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, le correspondería al Servicio de Impuestos Internos probar los hechos que se encuadran dentro de la discusión en aplicación concreta de los ya señalados principios inspiradores contenidos en las normas antielusivas que si bien, dicha normativa no aplicaba en la época de los hechos, como dice el tribunal de fondo “son referencia fundamental para dar sentido y alcance a las disposiciones involucradas””. **Lo anterior, ya que en el caso de marras existe una suerte de imputación, en donde se señala que se utilizaron maniobras deliberadas para reducir la carga tributaria y sería el imputador quien debe probar sus afirmaciones**” (énfasis agregado).

Lo interesante de este caso en atención a lo que ya viene sosteniendo es que tanto el tribunal de primera como de segunda instancia concuerdan que la simple afirmación de que en el procedimiento general de reclamo, es el contribuyente quien debe probar conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario no resulta suficiente cuando se trata de desvirtuar un principio como es el caso de la buena fe.

El hecho de que exista una imputación que cambia el estado normal de las cosas exige una actividad probatoria que permita justificar dicha imputación. En este caso, la estrategia institucional de utilizar el artículo 21 del Código Tributario como regla absoluta de carga en el PGR no permitió confirmar las Liquidaciones de impuestos emitidas por el Servicio de Impuestos Internos.

La idea de alterar el status de un principio como el de presunción de buena fe, es precisamente “la suerte de imputación” que señala la sentencia y que obliga a ir un paso más allá para distribuir la carga de la prueba y asignar las consecuencias procesales a la falta de ella.

### **2.3.2. Arista tributaria del “Caso Cascadas”**

El segundo caso, corresponde al caratulado *Inversiones Transcorp limitada con Dirección de Grandes Contribuyentes*, Rol 58-2023 de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia de fecha 7 de septiembre de 2023, mediante la cual se confirmó la sentencia de fecha 27 de diciembre de 2022, RUC 15-9-0001681-3, RIT N°GR-18-00168-2015 del Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago<sup>8</sup>.

Este caso forma parte de una serie de sentencias de similar tenor, todas correspondientes a una “arista tributaria” del caso “Caso Cascadas”. En este caso, el Servicio emitió una serie de Liquidaciones de impuestos con el propósito de gravar el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones vinculadas al caso. En particular, la tesis del ente fiscalizador era que en atención a la emisión de distintas resoluciones sancionatorias emitidas previamente por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) a los contribuyentes involucrados, cuestión que constituiría un hecho público y notorio, resultaba evidente que ateniéndose al artículo 107 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, pero instrumentalizando la Bolsa de Valores, se había hecho uso de un franquicia tributaria improcedente (consideración del mayor valor como ingreso no renta).

Desde el punto de vista de la estrategia de litigación, nuevamente la posición institucional consistió en ampararse en la existencia de un “hecho público y notorio” como lo eran las sanciones del “Caso Cascada” y en la afirmación de que la carga de la prueba recaía sobre el contribuyente en base a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

Cabe hacer presente que en esta serie de casos existían contribuyentes que habían sido sancionados por la SVS y otros que no, cuestión que no alteró la opinión de la corte de apelaciones.

---

<sup>8</sup> En un sentido similar la sentencia *Global Mining Limitada con SII Dirección de Grandes Contribuyentes* (2022).

En relación al fallo y en lo que interesa para este artículo, resultan muy ilustradoras las consideraciones adicionales para confirmar el fallo de primera instancia de la Ministra Sra. Villegas Pavlic.

“El principal argumento del SII para rechazar el beneficio tributario del artículo 107 de la LIR respecto de la contribuyente, contenido en la Resolución 233 de la SVS de 2 de septiembre de 2014, que concluye que la Bolsa de Comercio fue instrumentalizada.

Al respecto, **cabe indicar que dicho beneficio tributario parte de la base que la bolsa de comercio esté operando en condiciones normales de mercado** y no se esté, por ejemplo, haciendo uso de información privilegiada para alterarla.

(...) Que en consecuencia, el SII debía probar, en esta causa, la instrumentalización de la Bolsa de Valores para que el SII cursara la liquidación practicada, ello para tornar improcedente el uso del beneficio tributario del artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Renta. Sin embargo, consta en autos que el recurrido no aportó prueba alguna a este respecto.

Que claramente el SII tiene la facultad de efectuar la revisión de las declaraciones de los contribuyentes, conforme al artículo 59 del Código Tributario, no siendo dicha facultad la discutida, sino que, es la falta de prueba rendida al efecto, lo cual impide estimar la concurrencia de una eventual manipulación de la Bolsa de Comercio, por lo que solo cabía confirmar la sentencia en alzada.”

En un mismo sentido, la sentencia dictada en la causa “*Potasios de Chile S.A. con SII Dirección de Grandes Contribuyentes*” Rol 313-20233 de fecha 7 de septiembre de 2023:

“Cuarto: Que, el vocablo empleado por el Servicio de Impuestos Internos es instrumentalización de la Bolsa de Comercio como un medio indirecto para conseguir algo. Concepto que obligatoriamente debe ser acreditado en este proceso, sin que la recurrida haya rendido probanza alguna, lo que era de su cargo.

Quinto: Que, resulta necesario consignar que no se discute la facultad del Servicio de Impuestos Internos de efectuar la revisión de las declaraciones, a base de las facultades que el artículo 59 del Código Tributario le confiere, sino la falta de prueba rendida de manera efectiva, desidia procesal que no puede ser suplida por esta Corte, atento que la eventual manipulación de la Bolsa de Comercio, es una circunstancia que debe ser demostrada por quien la afirma” (énfasis agregado).

Como se observa, nuevamente la idea del artículo 21 del Código Tributario como regla de carga de la prueba resulta insuficiente para sostener que el Servicio no debe probar aquello que imputa al contribuyente.

Una de las diferencias que existe entre los casos comentados y todos aquellos en donde efectivamente el contribuyente ha de ser quien acredite la veracidad de sus declaraciones aportando prueba para ello, es que en estos la tesis fiscal supone salir del estado normal de las cosas, ya para alterar la presunción de buena fe en el primer caso, o el hecho de que normalmente la bolsa de valores opera bajo condiciones de mercado.

Es decir, pareciera ser que el yerro en la estrategia fiscal proviene de haber tratado ambos casos como si fueran juicios estándar, sin reparar que la imputación de las liquidaciones, al pretender alterar un principio, bien pudo permitir que los actos fueran dejados sin efecto, aun cuando el contribuyente no rindiera mayor actividad probatoria.

Como se observa la distinción propuesta en este trabajo, respecto a reglas de presunción, presunciones judiciales y presunciones principios no supone únicamente un ejercicio teórico a partir de la argumentación jurídica, sino que incide –o puede incidir– directamente en la forma en que se plantea una estrategia procesal.

### **3. PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO COMO PRINCIPIO (O PRESUNCIÓN-PRINCIPIO)**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley 19.880, los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y de exigibilidad frente a sus destinatarios desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que medie una orden de suspensión.

Conforme a lo propuesto por Carbonell<sup>9</sup>, el principio de legalidad de los actos administrativos es asimilable a un principio, en tanto su efecto es que en el curso de un proceso judicial, el Estado que se tendrá por establecido es el de legalidad de los actos. Sin embargo, a diferencia de los principios de presunción de inocencia y presunción de buena fe, la presunción de legalidad no ampara actuaciones de sujetos individuales, sino actuaciones de una potestad pública, como lo es la administración. “En otras palabras, es un recordatorio de que la administración produce actos normativos válidos (validez institucional), los que se revisten del carácter de legales, mientras ellos no sean declarados nulos en un proceso judicial”<sup>10</sup>.

En este sentido, el legislador dota de presunción de legalidad al acto porque ello permite dar legitimidad al ejercicio de una potestad pública desde una perspectiva formal, permitiendo su ejecución mientras los mismos no sean declarados nulos y, en general, no sean objeto de un control administrativo o judicial.

De ello se sigue que tal alcance de la presunción nada dice sobre la veracidad del contenido del acto, ni del hecho de que se pueda invertir alguna regla sobre la carga de la prueba.

Una revisión sobre la historia del establecimiento de tal presunción de legalidad y en particular de la posibilidad de anular actuaciones de la administración a través de la nulidad de derecho público, permite dar cuenta de algunas razones que habrían llevado a la confusión sobre el alcance de la presunción de legalidad.

---

<sup>9</sup> CARBONELL (2021). p. 407.

<sup>10</sup> LETELIER (2011). pp. 235-261. Citado por Carbonell, a propósito del punto.

Como relata el profesor Reyes Riveros, la controversia sobre aspectos relevantes de la nulidad de derecho público surge a principios de la década de 1950 con la disputa entre Mario Bernaschina y Enrique Silva Cimma.

El primero considera que el acto administrativo que adolece de un vicio de nulidad de derecho público no puede producir efecto alguno y no puede ser saneado, ni siquiera por el paso del tiempo. El segundo sostiene lo contrario, manifestando que no hay una inexistencia jurídica de los actos administrativos formalmente dictados<sup>11</sup>.

En lo relevante para este tema, a principio de la década de 1990 esta materia vuelve a la palestra y el profesor Soto Kloss, en las XXI Jornadas de Derecho Público, expuso:

“Pero el asunto no es tan simple, puesto que hay que advertir –y esto en especial en la actividad administrativa, es decir la referida a la actuación de los órganos de la administración del Estado– que estos órganos pueden pretender poner en ejecución ese acto nulo (que ellos crearán siempre revestido de una validez inmaculada), y obligar, incluso con el auxilio de la fuerza pública, a los terceros/ciudadanos a adecuar sus conductas a ese acto nulo. Nuestro ordenamiento administrativo en sus bases constitucionales es muy rico en garantías libertarias a fin de asegurar el respeto de los derechos fundamentales, aún si por desgracia suele ser poco conocido por abogados y jueces.

Está aquí todo el tema de la auto o heterotutela ejecutiva en materia administrativa, y en la cual nuestro sistema ha decidido por la heterotutela ejecutiva o sea judicial, sin perjuicio de excepciones, muy escasas, siempre legalmente tasadas.

Si pudiéramos plantear muy sintéticamente este régimen, habría que decir que frente a un acto nulo el afectado debe resistir su cumplimiento y esa resistencia –aún fáctica si es menester y posible– se ha de traducir luego en interponer la acción de nulidad que le confiere el ordenamiento constitucional (art. 7 en relación con el art. 19 N° 3), o la acción de nulidad específica que le confiere el ordenamiento, sea constitucional o sea legal, en la materia, sin perjuicio (en cuanto sea procedente) de invocar la protección que le confiere la propia Constitución (art. 20) e incluso una acción penal si fuere un delito, como v. gr. si se tratare de una prevaricación en el orden administrativo. Y teniendo siempre la posibilidad jurídica de solicitar la suspensión judicial del acto impugnado de nulo, in limine como medida precautoria, u orden de no innovar, suspensión que, incluso, la misma ley la acuerda no pocas veces, por el hecho de accionar ante la justicia y que a nivel constitucional viene a ser la regla general, si bien se estudia y en profundidad nuestra Carta Fundamental”<sup>12</sup>.

Finalmente, los postulados de Bernaschina y Soto Kloss no fueron recogidos por la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, que resolvió la disputa en favor de la posición de Silva Cimma.

---

<sup>11</sup> REYES RIVEROS (2002) pp. 99-104.

<sup>12</sup> SOTO KLOSS (1990) Vol. I, pp. 23-24.

Al efecto, consta en la historia de la mencionada ley que la “indicación N° 97, del mismo señor Senador autor de la anterior [Andrés Zaldívar Larraín], agrega al proyecto un nuevo artículo –incluido en el Capítulo IV propuesto en la indicación N° 96– que declara que los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, imperio y exigibilidad desde su vigencia, y autorizan su ejecutoriedad, salvo que se decrete su suspensión en el procedimiento impugnatorio o por orden del tribunal”<sup>13</sup>.

La resolución de la gran disputa es inmediatamente detectada por la doctrina más autorizada, la cual señaló que para “que esta decisión de aplicación del ordenamiento jurídico a un caso concreto sea eficaz, la Ley N° 19.880 en el inciso final del art. 3 le otorga una característica fundamental, tal es la presunción de legalidad. Ello viene a resolver la disputa doctrinaria que en un momento existió respecto, incluso, de la posibilidad de resistir el cumplimiento de actos que se estimaba ilegales.

Con la entrada en vigor de la Ley 19.880, conforme a lo dispuesto en el artículo 53, los actos administrativos son legales mientras no se diga lo contrario por el juez o por la propia Administración del Estado en un procedimiento que tenga como resultado su invalidación. Esta presunción de legalidad del acto administrativo permite su ejecución desde luego por la propia Administración Pública en uso de sus poderes de autotutela”<sup>14</sup>.

Lamentablemente, ciertas posiciones institucionales desarrollados en el ámbito de la litigación contencioso administrativa –y también tributaria– pretenden desviar el sentido de la discusión original sobre la nulidad de derecho público y el sentido por la cual el legislador atribuyó una “presunción de legalidad” del acto, pretendiendo extender dicha característica a una presunción de veracidad del acto administrativo, de manera tal que, a su juicio, el hecho de que el acto se haya emitido en el uso de una potestad pública dota inmediatamente de verdad al contenido de la pretensión.

Como es posible dar cuenta rápidamente, dicho argumento no sostiene análisis. Ello, por cuanto de ser así, bastaría que cualquier autoridad o institución pública emitiera un acto para que se tuviera por verdadero, sin que existieran las hipótesis en que sea la administración quien deba acreditar la veracidad dejando incluso los mismos principios tratados en el apartado anterior, fuera de aplicación.

Así, cualquier imputación por parte del estado se presumiría verdadera por haber sido emitida por un funcionario en el ejercicio de una potestad pública, sin que exista un análisis respecto a su veracidad. Es evidente que este no puede ser el alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo.

---

<sup>13</sup> Historia de la Ley N° 19.880 p. 138.

<sup>14</sup> BERMÚDEZ SOTO (2010) p. 107.

Por el contrario, dicha presunción que sólo permite la ejecución del acto, habilita a que el acto se pretenda por válido mientras no se establezca lo contrario mediante una sentencia firme. En ese sentido, la presunción asiste el hecho de que el acto ha sido otorgamiento por funcionario competente en el marco de sus atribuciones y que no posee vicios graves susceptibles de dejarlos sin efecto, sin que el sujeto que pretenda alegar dicha nulidad justifique de qué forma se han producido tales vicios, pero ello, en ningún caso permite sostener que el contenido del acto es verdadero por sí mismo.

De esto se desprende que ejecución y veracidad del acto no operan como sinónimos.

Una conclusión distinta supondría confundir –intencionalmente o no– la presunción de legalidad del acto y el principio de conservación de los actos administrativos con una presunción de veracidad que implicaría restringir el control de los actos administrativos y, además, frustraría el control posterior de ellos encargado a la Contraloría General de la República.

Sobre este último punto, se ha resuelto que “si, con posterioridad, se comprueba que los mismos [actos] se emitieron con defectos de juridicidad, o fundados en antecedentes no ponderados correctamente en su oportunidad o en supuestos irregulares, tal como ha ocurrido en el caso de la especie, correspondiendo que la autoridad que los dictó los deje sin efecto, a fin de subsanar los vicios que inciden en su legalidad”<sup>15</sup>.

La posición anterior de la Contraloría General de la República no es nueva, y ella fue expresada previamente en la época en la que se alegaba que la toma de razón era una presunción de veracidad. De esta forma, en su momento se resolvió que la “toma de razón de un decreto o resolución imprime a estas medidas presunción de legalidad que permite su ejecución y que, como tal presunción, no impide que dichos actos puedan ser invalidados si se comprueba más tarde que tenían defectos de ilegalidad o que se habían fundado en presupuestos irregulares. Esa invalidación debe ser dispuesta por la misma autoridad administrativa que dispusiera la medida”<sup>16</sup>.

En materia tributaria, en algunos casos, además de pretender extender la presunción de legalidad del acto a la veracidad del contenido, se suman otro tipo de argumentos que pretenden restringir el derecho a defensa del contribuyente y frustrar el control judicial como la ya mencionada idea de que sobre el Servicio no recae la carga de la prueba en ningún caso y que no es posible revisar prueba aportada en sede judicial que no haya sido aportada previamente en sede administrativa.

---

<sup>15</sup> Dictámenes CGR N° 7.778, de 2017; N° 32.507, de 2006 y N° 24.417, de 2007.

<sup>16</sup> Dictamen CGR N° 92.080, de 1971.



En cuanto a la extensión de la presunción de legalidad del acto administrativo en materia tributaria, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago<sup>17</sup> ha señalado:

“Tercero Que las resoluciones previas dictadas por el Servicio de Impuestos Internos, en su carácter de órgano público del Estado, tienen como característica el ser constitutivas de actos administrativos de carácter decisorio y terminal y, como tales, dotados de los atributos que expresa la Ley Nro. 19.880.

Esto significa que sus conclusiones pueden ser determinantes en el proceso de fiscalización posterior, como el que se reclama en estos autos, cuando constituyen su soporte fáctico y legal.

Cuarto: Que, en efecto, en relación con la ejecutividad de los actos administrativos, el artículo 51 de la ley Nro.19.880 en su inciso primero señala claramente que “(l)os actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior”, **lo que se traduce en que todos aquellos actos emitidos por un órgano de la administración del Estado deben ser acatados desde el momento de su notificación o publicación, a menos que otro acto posterior, o una sentencia judicial en su caso, declaren su invalidez**, posibilidad de inhibición o suspenso que prevé el artículo 3° del mismo cuerpo legal, pero bajo ciertos supuestos que no se dan en la especie.

(...) Y asunto diverso es que aquellas se encuentren en sede de reclamo, **ya que a pesar de que el artículo 9 de la ley Nro.18.575 los hace impugnables**, mientras estos no sean acogidos y dichas resoluciones no sean modificadas, su gravitación en la presente se mantiene por imperativo legal”. (énfasis agregado).

Como se observa, el fallo no hace más que ratificar lo que se ha dicho en base al alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo también en materia tributaria, esto es, que el artículo 3° de la Ley N° 19.880 solo permite la ejecución del acto administrativo y que las normas especiales del Código Tributario como lo son el artículo 24 a propósito de la emisión del giro una vez transcurrido el plazo para reclamar o las suspensiones del artículo 147 del Código Tributario, sólo ratifican esta hipótesis de ejecutoriedad del acto, sin que la presunción se pueda extender a un alcance diverso.

---

<sup>17</sup> *Potasios de Chile S.A. con Dirección de Grandes Contribuyentes (2024).*

#### 4. EFECTOS SOBRE LA VERACIDAD DEL CONTENIDO DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y CARGA DE LA PRUEBA

Como seguramente se desprende a estas alturas del presente trabajo, el hecho de que exista la presunción de legalidad para posibilitar la ejecución inmediata del acto, no supone en ningún caso que el contenido del acto se presuma también verdadero.

Esto es relativamente fácil de aceptar si se considera que una imputación por ejemplo a través de un acta de denuncia o un requerimiento de NGA o incluso una Liquidación que invoca un plazo extraordinario de prescripción, si bien son actos que pueden haber sido emitidos válidamente desde el punto de vista formal, no liberan al Servicio de Impuestos Internos de probar la imputación que se pretende en contra del contribuyente.

De ahí, que no se puede extender a ningún caso la presunción de legalidad del acto o el principio de conservación a sostener que lo que se dice es por sí mismo verdadero, puesto que es perfectamente posible que estos contengan información que no es cierta.

Como consecuencia de lo anterior, es evidente que la presunción de legalidad que favorece a los actos administrativos, nada dice respecto a la carga de la prueba.

No resulta válido en este sentido sostener que la presunción de legalidad del acto administrativo en tanto “presunción” invierta la carga de la prueba en contra del contribuyente como si se tratara de una regla de carga, por cuanto resulta evidente que la misma, deba distribuirse caso a caso conforme dispone expresamente el artículo 132 inciso 4° del Código Tributario.

Este principio relacionado a la presunción de legalidad del acto administrativo, como ha señalado la doctrina “no altera carga probatoria alguna, ni tampoco produce una carga de accionar para impugnar su legalidad. Explica, por otra parte, el carácter excepcional (restrictiva y con fundamentación reforzada) de la medida precautoria de suspensión del acto en un proceso judicial impugnatorio”<sup>18</sup>.

Esta idea no se aleja de lo aplicable en general a cualquier presunción-principio en la línea de lo dicho en el presente artículo. En estos casos, el legislador da protección a dichos principios porque lo considera valioso y pone la carga de desvirtuarlo o derrotarlo en quien quiera aprovechar de las consecuencias que le siguen de la afirmación del caso contrario. Sin embargo, agrega Carbonell: “*ello en nada impide que la prueba en el proceso siga estando encaminada a determinar cómo sucedieron en realidad los hechos, pues en todos los casos, el juez tendrá a la vista que su obligación consiste en aplicar la consecuencia jurídica desfavorable prevista por el sistema jurídico a quien realmente es culpable, actuó de mala fe o incurrió en una ilegalidad*”.

---

<sup>18</sup> CARBONELL (2021) pp. 408-409.

En este sentido, es importante no perder de vista que una posición institucional como la es, pretender extender el alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo para socavar el control judicial, puede llevar a la obtención de soluciones que pugnan con el debido proceso.

La adopción de una posesión extensiva podría hacer que se pierdan de vista los principios que se encuentra detrás de cada acción de la administración, generando graves efectos para los administrados.

Es por ello que resulta indispensable oponerse a la extensión de criterios como el desarrollado recientemente por la Corte de Apelaciones de San Miguel en la causa Rol 75-2024 a propósito de la sentencia dictada el 6 de septiembre de 2024<sup>19</sup> contra Dakotecnia Diseño Limitada.

En este caso, se trata de acta de denuncia formulada por el Servicio en el cual se imputó al contribuyente la comisión del delito previsto en el artículo 97 N°4 inciso 2° del Código Tributario a propósito de la incorporación de documentos tributarios ideológicamente falsos en su contabilidad.

En el caso, el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero, en rebeldía del contribuyente, dispuso dejar sin efecto el Acta de Denuncia, por cuanto estimó que la actividad probatoria desarrollada por el ente fiscalizador, no logró satisfacer el estándar probatorio exigible para dar por probados los hechos que se imputaron. En contra de la sentencia, el Servicio interpuso recurso de apelación, obteniendo la revocación del fallo y la confirmación del acta de denuncia.

Lo grave del fallo no resulta el hecho de haber revocado el fallo, sino los argumentos que el mismo sostiene respecto a los alcances de la presunción de legalidad y la carga de la prueba, invirtiendo incluso, la presunción de inocencia.

Al respecto el fallo indica:

“Tercero: Que la cuestión que se pone en conocimiento de esta Corte, dice relación con el *onus probandi* en materia tributaria. En efecto, de conformidad a lo previsto en la Ley 19.880, que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, el Acta de Denuncia N°14, de 16/08/2022 dictado por el Servicio de Impuestos Internos, según su artículo 3°, **es un acto administrativo que goza de presunción de legalidad, según lo señala su inciso final y, lo dispuesto en los artículos 86 y 161 del Código Tributario.** La mencionada Acta de Denuncia, se cursó por haber incurrido el contribuyente en la infracción al artículo 97 N°4 inciso 2° del Código Tributario, al utilizar IVA Crédito Fiscal recargado en las facturas

---

<sup>19</sup> *Servicio de Impuestos Internos con Dirección Regional Santiago Sur con Dakotecnia Diseño Limitada* (2024).

ideológicamente falsas con la única finalidad de rebajar su carga tributaria en perjuicio del Fisco de Chile, verificando la conducta descrita en el capítulo II de la misma. Enseguida, del mérito de los antecedentes, consta que no hubo oposición alguna.

En efecto, **la denunciada no desvirtuó lo aseverado en dicho acto administrativo una vez que fue legalmente notificada y requerida, correspondiéndole hacerlo, no solo, según lo reglado en el artículo 1698 del Código Civil, sino que, particularmente, en virtud de lo que dispone el artículo 21 inciso 1° del Código Tributario**, que señala “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

En suma, **el Acta de Denuncia, se basta a sí misma como acto administrativo, por lo que correspondía al denunciado, acreditar la veracidad de sus declaraciones o desvirtuar los hechos denunciados, lo que en la especie, no ocurrió”** (énfasis agregado).

Como se observa, el fallo justifica la decisión de confirmar el acto de denuncia basado en el alcance de la presunción de legalidad que permitiría indicar que el acta de denuncia en su calidad de acto administrativo se basta a sí mismo, debiendo el contribuyente desvirtuar la imputación realizada por el Servicio.

En este caso la Corte, en su afán de favorecer la pretensión fiscal no sólo pasa por alto la extensión de la presunción de legalidad del acto administrativo, limitado solo a su ejecutoriedad, invirtiendo la carga de la prueba respecto a la imputación en la malicia de la declaración y obligación de acreditación que en este tipo de casos obliga al Servicio a probar, al obviar la presunción (principio) de buena fe que favorece al contribuyente.

Sin embargo, lo más grave no es esto. Cabe recordar, por cierto, que la conducta prevista en el artículo 97 N°4 inciso 2 del Código Tributaria es constitutiva de delito, lo que lleva a concluir inequívocamente que el razonamiento de la Corte privó a los imputados de la presunción de inocencia.

Ello, por cuanto a pesar de que el Estado les imputó directamente un delito al emitir el acta de denuncia, se les condenó por no haber satisfecho la carga de la prueba del artículo 21 del Código Tributario. Es decir, bajo la lógica del fallo, estos contribuyentes no tenían derecho a presunción de inocencia, derecho a presunción de buena fe porque el acto administrativo, al haber sido emitido de forma correcta desde una perspectiva formal, se bastó a sí mismo, se presumió verdadero, debiendo por tanto condenar al imputado que no desarrolló actividad probatoria para desvirtuarlo.

No reparar en lo peligroso que resultaría extender este tipo de criterios a otro tipo de fallos, resultaría, sin duda, preocupante.

Es por lo anterior, que sin perjuicio de las estrategias de litigación y la posición institucional que se pueda adoptar para obtener una mayor cantidad de causas favorables a las pretensiones del Fisco, no se puede perder de vista que la función pública requiere también de la búsqueda de la verdad respecto a lo ocurrido, especialmente, respecto a la concurrencia o no de los elementos del hecho gravado y/o de la infracción tipificada expresamente por el legislador conforme al principio de legalidad.

En este sentido, además de no ser necesaria –dada la apabullante estadística de fallos a favor del Fisco en cualquier materia– la confusión conceptual intencional, utilizada para socavar el control judicial y el derecho a defensa de los contribuyentes sólo puede generar como resultado la deslegitimación del sistema.

En contra de ello, este artículo pretende constituir un pequeño aporte a la discusión conceptual y al alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo, a los efectos que esto tiene –o en algunos casos debería tener– sobre las obligaciones de probar en juicio.

## 5. CONCLUSIONES

Conforme a lo expuesto, es posible llegar a las siguientes conclusiones:

- a) En el último tiempo ha sido posible observar cómo alguna jurisprudencia, haciendo propios argumentos propuestos también por el Servicio, ha extendido indebidamente el alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo, al pretender atribuir una presunción de veracidad de su contenido y, en consecuencia, una alteración de las reglas generales de carga de la prueba.
- b) Sin perjuicio de ello, tal como sostiene la doctrina mayoritaria y lo corrobora la historia del establecimiento del artículo 3 de la Ley N° 19.880, el alcance de la presunción de legalidad del acto administrativo dice relación con la posibilidad de ejecutar dichos actos aun cuando se encuentren en proceso de impugnación judicial. Es decir, la “la presunción de legalidad” permite únicamente que tales actos puedan ser ejecutados mientras no exista una sentencia firme que dispone lo contrario.
- c) Desde un punto de vista conceptual, los usos comunes del vocablo “presunción” utilizados sin mayor reparo, tanto por la dogmática como la jurisprudencia, pueden ser clasificados conforme a sus características, desde la teoría de la argumentación en: (i) reglas de presunción; (ii) presunciones judiciales y; (iii) principios o presunciones principios.
- d) En este último grupo se encuentran aquellos conceptos que, a diferencia de las reglas de presunción, no requiere de dar por probado un hecho base para producir sus efectos, como ocurre con la presunción de inocencia, la presunción de buena o *la presunción de legalidad del acto administrativo*. Es así, como un inocente no requiere de probar su inocencia, el acto administrativo se “presume” válido, mientras no se acrediten los vicios que afecten su validez.

- e) Sin embargo, esto nada dice respecto al contenido de fondo del acto, por cuanto la presunción de legalidad que permite la ejecutoriedad del acto, nada dice respecto a la verdad del mismo y en consecuencia, dicha presunción no supone ningún efecto sobre las reglas de carga de la prueba. Es así como por ejemplo, resulta perfectamente posible que la información otorgada por terceros que justifica la emisión de un acto administrativo tributario sea errado, o que el mismo, habiéndose emitido correctamente desde una perspectiva formal, pugne con otros principios como la presunción de inocencia o presunción de buena fe que favorece al administrado, obligando al Servicio a probar tales imputaciones. Esta es la forma en que habitualmente han fallado los Tribunales, desechando la extensión del alcance de la presunción de legalidad del acto, así como la aplicación del artículo 21 del Código Tributario como si fuera una norma absoluta sobre carga de la prueba.
- f) Es por ello que no es posible extender el alcance de la presunción de legalidad a supuestos para las cuales no ha sido establecida por el legislador, debiendo aplicarse siempre en cada caso, las reglas de carga de la prueba conforme a lo dispuesto en el artículo 132 inciso 4° del Código Tributario, esto es, que cada parte debe acreditar sus pretensiones en juicio, sin que el ejercicio de la potestad pública de emitir un acto administrativo favorezca indebidamente las pretensiones fiscales más allá del propósito para el cual han sido creadas.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2010). Estado actual del control de legalidad de los actos administrativos: ¿qué queda de la nulidad de derecho público? *Revista de Derecho* (Valdivia), 23(1), pp. 103-123.
- CARBONELL, Flavia. (2021). Presunciones y Razonamiento Probatorio. En EZURMENDIA ÁLVAREZ, Jesús (dir.) *Proceso, prueba y epistemología*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- GONZÁLEZ LAGIER, Daniel. (2007). Hechos y conceptos, *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*, N° 15.
- LETÉLIER, Raúl (2011). *Nulidad y restablecimiento en procesos contra normas*. Madrid: Civitas.
- MENDONCA, Daniel (1998). Presunciones, *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho* (p. 83-98).
- REYES RIVEROS, Jorge (2002). *Invalidación de los actos administrativos*. Santiago: Cono Sur.
- SOTO KLOSS, Eduardo (1990): La nulidad de derecho público en el derecho chileno, *Revista de Derecho Público*. N° 47/48, Vol. I, pp. 23-24.

## **Fallos**

*Inversiones Costa Verde y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos Dirección de Grandes Contribuyentes (2023)*. Tercer Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, de 29 de mayo de 2023 (reclamo), RUC 16-9-0001032-3.

*Inversiones Transcorp limitada con Dirección de Grandes Contribuyentes (2023)* Corte de Apelaciones de Santiago, 7 de septiembre de 2023 (apelación), rol 58-2023

*Global Mining Limitada con SII Dirección de Grandes Contribuyentes (2024)*. Corte de Apelaciones de Santiago 23 de febrero de 2022 (apelación), rol 85-2020.

*Potasios de Chile S.A. con SII Dirección de Grandes Contribuyentes (2024)*. Corte de Apelaciones de Santiago, 9 de febrero de 2024 (apelación), rol 296-2023.

*Servicio de Impuestos Internos con Dirección Regional Santiago Sur con Dakotecnia Diseño Limitada (2024)* Corte de Apelaciones de San Miguel, 6 de septiembre de 2024 (apelación), rol 75-2024 de fecha.

## **Otros**

Historia de la Ley N° 19.880.

Dictamen CGR N° 7.778, de 2017.

Dictamen CGR N° 24.417, de 2007.

Dictamen CGR N° 32.507, de 2006.

Dictamen CGR N° 92.080, de 1971.